# Beschluss vom 26. August 2021, V R 38/20

**Insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot bei unberechtigtem Steuerausweis i.S. des § 14c Abs. 2 UStG**

ECLI:DE:BFH:2021:B.260821.VR38.20.0

BFH V. Senat

InsO § 96 Abs 1 Nr 1, UStG § 14c Abs 2 S 5, FGO § 74, AO § 226, AO § 218 Abs 2, UStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 01. Juli 2019, Az: 2 K 938/17

## Leitsätze

NV: Für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist bei einer Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 2 UStG entscheidend, wann die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist; dies ist bei vorheriger Durchführung des Vorsteuerabzugs durch den Rechnungsempfänger der Fall, wenn die geltend gemachte Vorsteuer zurückgezahlt worden ist.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 02.07.2019 - 2 K 938/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Aufrechnung eines Umsatzsteuervergütungsanspruchs zur Umsatzsteuer 2010 gegen Forderungen aus Umsatzsteuer 2009.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem am 15.09.2011 eröffneten Insolvenzverfahren der B. Diese ist Einzelunternehmerin und war bis zur Insolvenzeröffnung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Organträgerin der T-AG. Über das Vermögen der T-AG wurde am 31.10.2011 das Insolvenzverfahren eröffnet, wobei wiederum der Kläger als Insolvenzverwalter bestimmt wurde.

3 In den Jahren 2006 bis 2008 hatten B wie auch die T-AG gegenüber der A-KG Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über einvernehmlich nicht erbrachte Leistungen erteilt. Die A-KG nahm hieraus den Vorsteuerabzug in Anspruch.

4 Das für die A-KG zuständige Finanzamt A versagte dieser aufgrund einer Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2010 den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der B und der T-AG. Die sich hieraus ergebende bestandskräftig festgesetzte Steuerrückforderung wurde von der A-KG noch in 2010 beglichen.

5 Am Tag vor der jeweiligen Insolvenzeröffnung berichtigte der Kläger die von B und der T-AG erteilten Rechnungen.

6 Mit Schreiben vom 26.06.2013 beantragte der Kläger als Insolvenzverwalter der B bei dem Finanzamt B, die Umsatzsteuer September 2011 aufgrund von Korrekturbeträgen aus den Jahren 2006 und 2007 herabzusetzen, da er für die Rechnungen mit Steuerausweis über die nie erbrachten Leistungen jeweils am Tag vor der Insolvenzeröffnung berichtigte Rechnungen an die A-KG erteilt habe. Einen dem entsprechenden Antrag stellte er für die T-AG.

7 Das Finanzamt B ging hierzu von einem nach § 14c Abs. 2 UStG bereits im Jahr 2010 entstandenen

Berichtigungsanspruch der B in Bezug auf die von B und der T-AG erteilten Rechnungen aus und setzte daher einen Vergütungsanspruch zur Umsatzsteuer 2010 nebst Zinsen mit Änderungsbescheid vom 05.12.2014 unter der für B erteilten Insolvenzsteuernummer fest. Das hiergegen gerichtete Einspruchsverfahren ruht.

8 Mit Umbuchungsmitteilung vom 16.12.2014 rechnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit fälligen Rückständen aus Umsatzsteuer 2009 gegen den Vergütungsanspruch aus Umsatzsteuer 2010 nebst Zinsen auf. Hierzu erließ das FA auf Antrag des Klägers am 19.12.2014 einen entsprechenden Abrechnungsbescheid.

9 Dem Einspruch des Klägers gegen den Abrechnungsbescheid gab das FA im Hinblick auf die Aufrechnung mit dem Zinsanspruch statt und wies ihn im Übrigen zurück.

10 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Die allgemeinen Voraussetzungen der Aufrechnung lägen vor, weil gleichartige und gegenseitige Ansprüche zur Aufrechnung gestellt seien und der Anspruch auf Zahlung der Umsatzsteuer 2009 wirksam und fällig sowie der Vergütungsanspruch zur Umsatzsteuer 2010 aufgrund der vorherigen Festsetzung erfüllbar sei. Zudem stehe der Aufrechnung insbesondere nicht das insolvenzrechtliche Verbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) entgegen, weil das FA den Vergütungsanspruch nicht erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse schuldig geworden sei. Entscheidend sei, dass sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen für das Entstehen des Vergütungsanspruchs vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfüllt gewesen seien. Dies sei beim Entstehen eines Vergütungsanspruchs infolge eines unberechtigten Steuerausweises bereits mit der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens, hier also mit der Rückzahlung der zuvor abgezogenen Vorsteuer durch die A-KG in 2010, der Fall.

11 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Das FG habe ein Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO rechtsfehlerhaft verneint. Hierfür sei der Zeitpunkt der vollständigen Verwirklichung des materiell-rechtlichen Besteuerungstatbestands maßgeblich. Bei der Zustimmung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG handele es sich um einen Verwaltungsakt und dabei um einen Grundlagenbescheid. Sie sei zudem als eigenständige materiell-rechtliche Voraussetzung für die Berichtigung anzusehen. Hierauf komme es auch für die insolvenzrechtliche Einordnung an. Das FG habe zudem unter Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht ermittelt, ob ein Verwaltungsakt i.S. des § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG vorliege. Darüber hinaus habe das FG gegen § 74 FGO verstoßen, da das Verfahren im Hinblick auf das ruhende Einspruchsverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2010, das die zur Aufrechnung herangezogene Hauptforderung betrifft, hätte ausgesetzt werden müssen.

12 Der Kläger beantragt,
unter Aufhebung des Urteils des FG vom 02.07.2019 - 2 K 938/17 den Abrechnungsbescheid zur Umsatzsteuer 2010 vom 19.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.07.2017 dahin zu ändern, dass ein verbleibender Erstattungsanspruch des Klägers für 2010 (Bescheid vom 05.12.2014) in Höhe von ... € festgestellt wird,

hilfsweise das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

14 Die Vorschrift des § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG sei verfahrensrechtlicher Natur und für die Entstehung des Erstattungsanspruchs nicht erheblich. Andernfalls könne der Zeitpunkt der Entstehung des Erstattungsanspruchs wegen des zuvor erforderlichen Antrags durch den Steuerpflichtigen oder seinen Insolvenzverwalter bestimmt werden. Demnach habe das FG es offen lassen können, ob im Hinblick auf die Zustimmung ein bindender Verwaltungsakt vorgelegen habe. Auch sei eine Aussetzung des Verfahrens nicht erforderlich gewesen, weil für die Aufrechnung die Erfüllbarkeit der Hauptforderung ausreichend sei.

## Entscheidungsgründe

II.

15 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

16 Die Revision ist im Haupt- und Hilfsantrag unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen und dabei insbesondere ein Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO zutreffend verneint. Auch die Verfahrensrügen des Klägers greifen nicht durch. Weder hat das FG gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, indem es Ermittlungen zum Vorliegen eines Verwaltungsakts i.S. des § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG unterlassen hat, noch beruht die Vorentscheidung insofern auf einem Verfahrensfehler, als das FG von einer Aussetzung gemäß § 74 FGO abgesehen hat, bis über den Einspruch gegen die Festsetzung der Umsatzsteuervergütung 2010 abschließend entschieden ist.

17 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Abrechnungsbescheid rechtmäßig ist. Insbesondere hat das FG ein Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO im Streitfall rechtsfehlerfrei verneint, weil im Fall einer Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 2 UStG entscheidend ist, wann die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist; dies ist bei vorheriger Durchführung des Vorsteuerabzugs durch den Rechnungsempfänger der Fall, wenn die geltend gemachte Vorsteuer zurückgezahlt worden ist.

18 Das FG hat zunächst zu Recht darauf abgestellt, ob sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung des Steuervergütungsanspruchs bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren (s. allgemein Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.11.2016 - VII R 34/15, BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, Rz 12). Dies war hier --wie das FG weiter zutreffend entschieden hat-- nach § 14c Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStG mit der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens aufgrund der Rückzahlung der zuvor abgezogenen Vorsteuer durch die A-KG in 2010 und damit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin in 2011 der Fall; zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf den Senatsbeschluss vom 27.07.2021 - V R 43/19 (BFHE 274, 175).

19 2. Ohne Erfolg macht der Kläger ferner geltend, das FG habe gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, indem es Ermittlungen zum Vorliegen eines Verwaltungsakts i.S. des § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG unterlassen hat. Das FA kann die Zustimmung nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG auch stillschweigend durch den Erlass eines Änderungsbescheids erteilen, wie es hier der Fall war; auch insoweit verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf den Senatsbeschluss vom 27.07.2021 - V R 43/19 (BFHE 274, 175).

20 3. Schließlich beruht die Vorentscheidung im Hinblick darauf, dass das FG davon abgesehen hat, das Verfahren gemäß § 74 FGO auszusetzen, bis über den Einspruch gegen die Festsetzung der Umsatzsteuervergütung 2010 abschließend entschieden ist, nicht auf einem Verfahrensfehler.

21 a) Der Senat versteht die Vorentscheidung dahin, dass der Vergütungsanspruch der Insolvenzschuldnerin aus Umsatzsteuer 2010 unabhängig von dessen Festsetzung entstehe (s. FG-Urteil, unter II.3.b dd mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 10.05.2007 - VII R 18/05, BFHE 217, 216, BStBl II 2007, 914, Rz 17). Nach dem hier maßgeblichen Rechtsstandpunkt des FG (Senatsbeschluss vom 26.05.2010 - V B 70/09, BFH/NV 2010, 1837, Rz 13) hängt die Wirksamkeit der Aufrechnung, die u.a. das Bestehen der Hauptforderung voraussetzt, demnach nicht von der Entscheidung über den Einspruch gegen die Festsetzung der Umsatzsteuervergütung 2010 ab.

22 b) Danach kann der Senat offen lassen, inwieweit sich die BFH-Rechtsprechung zur Vorgreiflichkeit einer Entscheidung im Anfechtungsverfahren über den materiell-rechtlichen Bestand der Gegenforderung für das Verfahren über die Wirksamkeit der Aufrechnung (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.1993 - VII R 82/92, BFH/NV 1994, 285, unter II.1.; BFH-Beschluss vom 20.12.2002 - VII B 67/02, BFH/NV 2003, 444, unter II.1.) auf den hier vorliegenden Fall einer Anfechtung der Hauptforderung übertragen lässt.

23 c) Im Übrigen ist es mit Blick auf den durch § 74 FGO insbesondere verfolgten Zweck der Prozessökonomie (vgl. BFH-Urteil vom 15.01.2019 - II R 39/16, BFHE 263, 473, BStBl II 2019, 627, Rz 41) unter Berücksichtigung der Interessen der Beteiligten nicht mehr geboten, das gerichtliche Ermessen zugunsten einer Verfahrensaussetzung auszuüben. Denn mit dem Senatsbeschluss vom 27.07.2021 - V R 43/19 (BFHE 274, 175), der denselben Lebenssachverhalt betrifft, ist geklärt, dass die Berichtigung nach § 14c Abs. 2 UStG in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist, und dass daher das Finanzamt B die Umsatzsteuervergütung hier zu Recht für den Besteuerungszeitraum 2010 festgesetzt hat.

24 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de